

审计方法概论

周慎 李学诗 张剑 编著

中国审计出版社

审计方法概论

周 慎
李学诗 编著
张 剑

中国审计出版社

(京) 新登字 043 号

审 计 方 法 概 论

周慎 李学诗 张剑 编著

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

工程兵印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 14.75 印张 360 千字

1992 年 12 月第 1 版 1992 年 12 月第 1 次印刷

印数:1—10,000 册 定价:7.80 元

ISBN 7—80064—167—8/F·99

内容提要

《审计方法概论》是一部以审计方法为研究对象的学术理论专著。除导论外，全书共分三篇九章二十七节，约 36 万字。第一篇理论部分，着重于方法概念的界定，阐述了审计方法的主观性和客观性，提出审计方法体系的总体构想。第二篇技术部分，主要汇集了百余种审计实务方法和 30 则审计案例，为审计技术方法的综合运用提供了索引及答案。第三篇历史部分，介绍了审计方法发生发展的历史，其中包括审计体制、审计教育、审计理论、审计人物等方面。全书最后附有参考文献、方法条目索引、错弊形态等。

序

周慎、李学诗、张剑同志合著的《审计方法概论》，是一部以审计方法为研究对象的学术专著。当读完这本书的时候，给我一个比较深刻的印象是，它在理论与实践相结合方面做得比较好，很有特色。该书以辩证唯物主义的理论为指导，对有关审计方法的地位和作用、审计方法的基础、审计方法的体系、审计方法的分类、审计方法的应用等诸多方面，从理论与实践的结合上作了详尽论述。该书首次提出了审计宏观方法学和审计微观方法学的概念，提出了构建审计方法库的设想，并为此做了有意义的研究。

该书对审计方法的研究，从微观入手而着眼于宏观。作者采众家之长，收集了大量的材料，总结了来自实践的许多经验。上百条审计方法和数十则审计案例都显示出该书实践性强的特点，并为读者按图索骥地运用各种审计方法提供了方便。

与此同时，作者没有忽视历史的研究。他们为读者提供了在中国审计、监察历史发展过程中审计方法不断演变的史实及其线索，指出了各个历史时期中在审计方法方面某些带有规律性的东西。

该书是对审计方法的探索，当然还有它的不足和不够完善之处。我们衷心期望，通过进一步的深入研究，能够使之日臻完善。

邵伯岐

一九九二年八月

目 录

导论.....	(1)
---------	-----

第一篇 理论部分

第一章 审计方法的地位和作用.....	(9)
第一节 方法的涵义.....	(9)
第二节 辩证法对方法地位的界定	(10)
注释 马克思、恩格斯、列宁对黑格尔哲学的评价 ...	(12)
第三节 审计方法的地位和作用	(14)
注释 审计地位	(15)
第二章 审计方法的基础	(21)
第一节 审计方法的主观性	(21)
第二节 审计方法的客观性	(22)
第三节 审计方法的现实性	(25)
注释一 审计过程	(27)
注释二 审计规律	(33)
第三章 审计方法的体系	(36)
第一节 体系的意义	(36)

第二节	审计方法体系的发展现状	(37)
第三节	审计方法体系表 (一)	(43)
注释	某些概念的范畴归属问题	(49)

第二篇 技术部分

第一章	审计方法汇要	(53)
第一节	审计工具	(53)
第二节	审计方法	(55)
第三节	审计方式	(160)
第二章	审计方法分类	(161)
第一节	分类现状及评论	(161)
第二节	分类原则	(165)
第三节	审计方法体系表 (二)	(169)
第三章	审计方法应用实例	(176)
第一节	应用的特殊含义	(176)
第二节	审计方法库	(177)
第三节	应用实例与难题解答	(183)

第三篇 历史部分

引言	(287)
第一章 中国审计体制的发展	(288)
第一节 萌芽状态的审计体制	(289)
第二节 与监察合一型的审计体制	(292)
第三节 独立发展型的审计体制	(311)
小 结	(326)

注释 中国审计体制演化规律·····	(332)
第二章 中国审计方法的发展 ·····	(337)
第一节 审计标准方面·····	(337)
第二节 审计检查方面·····	(348)
第三节 审计处理方面·····	(365)
小 结·····	(377)
第三章 审计教育和审计理论的发展 ·····	(380)
第一节 审计教育的发展·····	(380)
第二节 审计理论的发展·····	(388)
第三节 中国审计史上的重要人物·····	(398)
小 结·····	(414)
参考文献 ·····	(417)
附录——	
审计方法条目笔画索引·····	(423)
审计方法条目号码索引·····	(427)
错弊形态·····	(431)
后记 ·····	(457)

导 论

一、审计存在的必然性

审计，几年前对我国公众来说还是一个比较生疏的概念，近年来却越来越为人知晓，越来越受到人们的重视。

人们对审计的知晓和重视，不光是因为：宪法规定国务院和县以上地方各级政府要设立审计机关；中共中央关于治理整顿深化改革的决定和同期政府工作报告都提到了审计的监督作用……人们对审计的知晓和重视，还因为：他们发现审计有一种特殊功能。大凡财务帐目上的问题，不论是隐瞒利润、偷税漏税，还是请客送礼、贪污浪费，甚至是个人之间的财务纠纷，一经审计就解决了。其他监督机关，如纪检、监察、检察等，由于他们现在大都未配备专职审计师或通晓查帐术的干部，一遇到经济案件涉及帐目问题的，便还须请审计部门协助。

但是，几年前人们对审计却是很陌生的，这因为：建国后至审计署成立前将近 30 年时间里，我国根本没有正规的审计机构、组织及制度，其职能被其它部门所包揽。全国解放不久政务院设立的人民监督委员会（1954 年改为国家监察部）和设在财政部的审计机构统统于 1958、1959 年撤销了。从那以后，政纪、财纪基本处于无监督状态。——在有权力、有管理的地方，怎么能没有监督呢？没有监督导致违犯政纪、财纪的现象渐渐增多，以至发展到难以控制。怎么办？人们渐渐明白了：没有监督是不行的。1980

年六届人大根据国务院的提请,通过了设立国家监察部的决议;接着 1982 年人大通过的宪法规定,国务院和县以上地方政府设立审计机关。这些机关成立以后,积极工作,敢于坚持原则、坚持斗争,取得了大量成果,对严肃财经法纪和政纪,端正政风,促进政权建设和经济建设的发展,保证改革开放的顺利进行起到了积极作用。

然而,从感情上说,被监督并不是一件愉快的事。以审计而言,审计报告发出后,审计结论和决定发出后,审计通报发出后,虽说不是多数,但总有人不高兴,发牢骚。有的找上门责问审计机关,有的到党委和政府去告状,还有少数人造谣诽谤审计机关和审计人员。原因何在?除了一小部分是出于审计过程存在偏差之外,其余大部分,真正的原因还在于审计触动了这些单位、集团、个人的经济利益、政治声誉。在这一部分人看来,审计的存在对他们是一种威胁,一种障碍。但是,审计的存在有其客观必然性,它不取决于人们的好恶。客观上需要审计,纵然人们听凭感情的驱使能够把它取消,可是规律难违,到一定时候,还要再把它建立。世界上有哪个国家不要审计?我国是一个发展中国家,在社会主义初级阶段不仅需要审计,而且还要大大加以扩充。这种趋势从现实经济发展中可以看出,从中央和国务院的文件中也可以看出来。不管一部分人怎样对审计不快,审计是一定会按照自身规律逐步扩展的。正因为这样,我们研究审计方法,研究审计方法的理论和技术,研究审计方法的历史,才具有现实意义,才具有时代紧迫感。

二、解决方法问题的重要性

一个完整的学科体系一般包括理论的与方法的两个组成部

分。如唯物论与辩证法结合构成唯物主义哲学体系，唯心论与形而上学结合构成唯心主义哲学体系，等等。理论与方法这两个组成部分虽是辩证统一、不可分离、互为前提、互相促进的关系，但是方法在学科尤其是新兴学科的发展中起着先导作用。科学的认识方法乃是科学理论产生的前提，只有在方法论上有所突破，才能导致学科理论的更新。对此，在各学科发展中不乏其例。

1. 哲学实例。在历史上每到人类认识发展的重要关头，总是要出现较为进步的、系统的方法论著作，它们成为伟大的哲学理论和思想体系产生的前提。由苏格拉底创立的古代辩证法，导出了古希腊最庞大的柏拉图哲学体系；亚里士多德的《工具论》系统地阐述了形式逻辑的问题，为自己的《形而上学》研究提供了指南。培根在反对教会势力与封建统治斗争中，在科学发展的时期，不再满足亚里士多德的形式逻辑而提出了著名的经验归纳法（《新工具》）。它成为实验科学发展的重要武器，同时对经验派的形成和发展产生了极大的影响。同样，笛卡儿《方法谈》中所阐明的理性的演绎法，对于欧洲大陆的实践发展和唯理论学派的形成起了重要作用。《新工具》和《方法谈》，对于哲学本体论的建立和哲学认识论的形成和发展都有着极为重要的指导作用。到了18世纪末至19世纪初，辩证法在德国古典哲学家们的论述中复苏了，黑格尔的《逻辑学》乃是其最大成果。《逻辑学》之所以获得如此高的地位，主要在于它阐明了近代辩证法这一黑格尔哲学的“合理内核”，提供了认识过程和认识规律的研究方法，并在绝对精神的发展的形式下天才地提出了人类社会历史发展的理论方法。马克思和恩格斯吸取了黑格尔哲学的这一“合理内核”，并发展建立唯物辩证法，其中包括自然辩证法、认识辩证法和历史辩证法。它们的结晶便是马克思主义的哲学理论体系。

2. 科学实例。从表面上看，方法似乎是建立在理论基础之上

的。但科学发展的事实并非如此。特别在一门新学科的开创时期，方法的形成决不需要任何成熟的理论。克劳斯用控制论的创立说明了这一点。在控制论中，当我们尚未完全认识事物的结构和精确的行为方式时，就已经拥有把握这种事物的方法了，这就是观察输入与输出关系的黑箱方法。而理论往往是在很晚的时候才告诉我们事实的所以然。

克劳斯关于理论与方法的关系的论述是值得注意的。他的看法表明，任何理论都具有当初探讨其方法这一阶段的特征，理论往往是方法的自然结果。关于方法与对象的关系克劳斯基本没有讲，其实在这方面控制论也给人们以很重要的启示。控制论产生于方法论的讨论，正是在类比方法的基础上逐步扩展了自己的研究对象。这种研究对象是客观存在的，但它们成为一门科学的研究对象，却必须经过一定方法的提炼和抽象，才表现为一种理论框架，成为人们思维和研究的直接对象。科学越发展，这种科学认识的特征就越明显，因此对方法论的讨论也就越重要。

3. 审计学实例。审计，早在公元前 6 世纪左右即以萌芽形态出现在古埃及、古巴比伦、古希腊、古罗马和古代中国。当时的审计方法自然是原始的，如：audit、“勾覆”等，并没有理论。在此后漫长的发展过程中，直到 1881 年英国会计学者毕克斯雷 (Francis William Pixley) 《审计人员——他们的义务和职责》这部西方第一部审计学术著作的问世，审计才开始有了自己的理论，尽管它是初步的。

为什么这部著作此时才出现？又为什么出现在英国？中世纪的生产关系造成经济的长期缓慢发展，故审计随之出现。直到 19 世纪初产业革命最先在英国完成，工场手工业让位给机器大工业，企业规模和数量日趋膨大，相应地对审计监督需求也大大增加，因而审计也才有了长足的发展。随着 1844 年《股份公司法》在英国

的颁布，一支支新的审计群体在英国形成，长期积累的“详细审计”（亦称“英国式审计”）经验已趋向成熟，就在这个时候，英人毕克斯雷完成了这部审计理论和实务的专著。

审计，一方面监督和促进经济的发展，另一方面又受到经济发展的制约，服从经济的发展。从 19 世纪末至 20 世纪初美国情况来看，当企业的股东、债权人关心企业的财务状况和偿债能力，注意力放到资产负债表上时，审计就进行资产负债表的审计；当银行与企业的股东关心企业的经营成果和盈利能力，注意力放到收益表上时，审计就转而进行财务报表的审计。如果说资产负债表的审计、财务报表的审计都是一种方法的话，那么，它们的共同之处便是选择检查、重点检查，相对于“详细审计”来说，可以叫“选择审计”、“重点审计”。这种选择审计方法的产生，跟当时股份公司的规模不断发展和扩大，需要大量手续和费用的详细审计方法已不敷使用的状况是有密切关系的。随之而来的是对内部控制的评价，致使符合性测试与实质性测试方法应运而生。在上述经验的基础上，一部带有美国特色的审计学专著《审计理论与实践》（Auditing Theory and Practice）终于在 1912 年出版。这部为美国公证会计师蒙哥马利所著，后改名《蒙哥马利审计学》（Montgomery's Auditing）的审计学专著，至 1985 年已再版 10 次。至于管理审计方法、电算化审计方法，它们能否作为突破性的方法引起审计理论的更新，这要看将来它们所产生的实际效应。因为它们的出现，在漫长的审计史中只是短暂的一瞬，方兴未艾。对于这样的新概念，必须给予足够的注意。

我国自 80 年代初重建审计制度以来，有关审计理论和方法方面的学术研究都有一些建树，但是鉴于我国审计制度建立不久这一基本事实，今后审计研究重点，从总的方面说，应放在审计方法和制度的建设上面。

三、研究审计方法论的任务

1. 构筑审计方法的理论体系。从唯物辩证法原理与审计实践的结合上阐明审计方法在审计学体系中的地位，揭示审计方法的内部结构，并在此基础上提出审计方法体系表。

2. 解决审计方法综合运用的理论和技术难题。迄今为止，学者论著对审计的个别方法多所研究，而对各种方法之间的联系和综合运用、总体运用却阐述很少。本书着重对后者，即从宏观方法学角度来研究审计方法，解决审计方法综合运用的理论和技术难题。为此，首先要在审计方法体系表基础上试建“审计方法库”，为实际工作者“导向”和“储存”审计方法。这种方法库应具有两个功能，即不仅能引导使用者到什么地方去取什么方法，而且能指示使用者在什么情况下使用什么方法。其次，要通过大量审计案例的研究，寻找出综合运用各种审计方法的规律，揭开查帐规律的谜底。

3. 探索审计方法的历史演化规律。通过中、外审计方法史的研究，探索审计方法产生、发展和变化的规律，预测未来；为现有方法的应用和改善，为新方法的发现或创制提供理论依据。

以上三项任务，大体在下面三篇的论述中完成。

第一篇 理论部分

